



**UNIVERSIDADE DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS**

IGO APOLINARIO

**A CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E PORTUGAL EM FACE DOS
PRINCÍPIOS DE DIREITO INTERNACIONAL FISCAL**

Porto
2013

IGO APOLINARIO

**A CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E PORTUGAL EM FACE DOS
PRINCÍPIOS DE DIREITO INTERNACIONAL FISCAL**

Tese realizada para cumprimento dos requisitos necessários à candidatura ao Mestrado em Ciências Jurídicas, realizado sob a orientação científica da Professora Doutora Gloria Teixeira, Docente da Universidade do Porto, Faculdade de Direito.

Porto
2013

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo específico o melhor entendimento entre a utilização dos princípios de Direito Internacional fiscal perante a convenção firmada entre Brasil e Portugal. Destacaremos que com o desenvolvimento dos mercados consumidores, entre estes dois países tornou-se essencial uma maior troca de informações quanto à questão tributária. É neste sentido que a presente tese destacará que mediante critérios estabelecidos entre os princípios em questão, universalidade, reciprocidade, territorialidade e transparência, adiante relacionados, evitaremos a bitributação, a evasão de divisas, e por consequência, efetuaremos a melhor aplicabilidade de tais tributos ao país de origem, de maneira a evitar o desvio de determinados capitais, bem como as relações comerciais a margem da Lei. Deste modo, o presente trabalho busca expor a problemática das convenções firmadas entre Brasil e Portugal tendo como base o estudo dos princípios de direito internacional fiscal como fontes norteadoras da assinatura e incorporação dos tratados internacionais firmados para fins de evitar a bitributação internacional.

Palavras-chave: Direito Internacional Fiscal. Princípios de Direito Tributário Internacional. Bitributação. Evasão fiscal. Convenção entre Brasil e Portugal.

ABSTRACT

This essay aims to better understand the specific use of the principles of international law before the tax convention signed between Brazil and Portugal. We will point out that with the development of consumer markets between the two countries, it has become essential for greater exchange of information regarding the tax issue. It is in this sense that the present essay highlight that upon criteria between the principles in question, universality, reciprocity, transparency and territoriality, hereinafter related, we will avoid the double taxation, the tax evasion, and therefore we will make the best tributes to the applicability of such country of origin in order to prevent the diversion of certain capital and trade relations margin of the Law. In this way, the present study search a way to expose the problems between the conventions signs between Brazil and Portugal and have the support in the principles of the international tax law as leading sources to the incorporation of the international treaties in order to avoid the double taxation.

Key-words: International Tax Law. International principles of direct tax. Double taxation. Tax evasion. Convention between Brazil and Portugal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1. A EVOLUÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO DE BRASIL E PORTUGAL E AS SUAS RELAÇÕES EXTERIORES	
1.1 O Direito Internacional no Brasil.....	10
1.1.2 <i>O posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto a hierarquia da norma fiscal prevista em tratado internacional.....</i>	<i>13</i>
1.2 O Direito Internacional em Portugal.....	15
1.2.1 <i>O Direito Internacional antes da Constituição de 1976.....</i>	<i>15</i>
1.3 A Hierarquia do Direito Internacional no Ordenamento Jurídico Português.....	17
1.3.1 <i>Direito Internacional geral ou comum.....</i>	<i>18</i>
1.3.2 <i>Direito Internacional Convencional.....</i>	<i>19</i>
2. OS PRINCÍPIOS DE DIREITO FISCAL INTERNACIONAL	
2.1 Princípio da Universalidade.....	22
2.2 Princípio da territorialidade.....	24
2.3 Princípio da transparência.....	28
2.4 Princípio da reciprocidade.....	30
3. O PROBLEMA DA BITRIBUTAÇÃO E OS TRATADOS FIRMADOS ENTRE BRASIL E PORTUGAL	
3.1 A Dupla Tributação Internacional.....	34
3.2 Os Tratados Internacionais.....	36
3.2.1 <i>Os Tratados Internacionais firmados entre Brasil e Portugal.....</i>	<i>37.</i>
CONCLUSÃO.....	42
REFERÊNCIAS.....	44
ANEXOS.....	46

INTROUÇÃO

Com o constante crescimento nas relações entre pessoas singulares e coletivas decorrentes do desenvolvimento dos mercados consumidores, especialmente o existente entre Brasil e Portugal, os princípios de Direito fiscal internacional tornam-se de fundamental importância para o entendimento quanto às relações existentes entre os dois países ao se falar sobre a tributação e divisão de receitas estabelecida perante a Convenção firmada entre estes, em meados do ano de 2001.

O presente trabalho elucida algumas questões inerentes aos tratados e convenções internacionais firmadas essencialmente entre Brasil e Portugal, fazendo uma demonstração de como é feita a recepção das normas de direito internacional nos países supracitado, observando, pela própria natureza do Direito internacional, a sua publicização e alcance quanto às normas de Direito Fiscal, especialmente seus efeitos nos ordenamentos jurídicos de cada nação.

O Estado brasileiro assiste ao surgimento do direito fiscal internacional em meados da década de 80 para as pessoas físicas e posteriormente com a promulgação da Lei 9.249/95, que em seu artigo 25, estabelece o princípio da universalidade como base para tributação das relações privadas, ou melhor, as pessoas jurídicas. Posteriormente, foi promulgada a Lei 9.532/97, sobre a mesma matéria, possibilitando, inclusive, a inclusão do parágrafo 2 do artigo 43 do Código tributário nacional, hoje estendido ao artigo 74 da Medida provisória 2.158-35/01.

O direito fiscal internacional português, em detrimento ao brasileiro, surge em meados da década de setenta, precisamente em 1968, com a promulgação da primeira convenção sobre dupla tributação firmada entre Portugal e o Reino Unido. No entanto, é somente com a abertura de Portugal ao exterior, que novas e inúmeras convenções são assinadas, estabelecendo um divisor de águas entre o passado e o presente. Observaremos que após este período nebuloso e já com a introdução dos princípios de Direito fiscal internacional, Portugal passa a aumentar e porque não dizer de fato e Direito estabelecer a verdadeira integração ao comércio mundial.

Verificaremos que somente com a entrada de Portugal a União Europeia, em 1986, o país passou obrigatoriamente a conviver com o exterior, proporcionando a dinamização do mercado interno atrelado ao mercado externo. Como veremos mais adiante, a Convenção

assinada com o Brasil, por exemplo, somente veio a ocorrer no ano de 2000, e posterior ratificação pelas Nações, onde na Legislação brasileira recebeu a denominação de Decreto nº4.012, e em Portugal recebeu a denominação de Resolução da Assembleia da República nº33/2001. O que demonstra de forma clara e objetiva que a evolução a que falamos é recente e que somente nos dias atuais veio de fato e de direito a propiciar o que se pretendia quando do início da globalização económica, ou seja, a integração internacional das economias com observância aos princípios de Direito fiscal internacional como estruturas basilares a estas convenções. .

Superado o histórico da adoção do Direito Internacional no ordenamento Jurídico de Brasil e Portugal passamos a estudar como os princípios norteadores do Direito Internacional, com suas diretrizes e aspectos relevantes são fundamentais no papel de analisar a dupla tributação entre os países, sendo capazes de servir como uma diretriz na relação entre Brasil e Portugal.

Outrossim, no segundo capítulo destacamos os princípios relacionados exclusivamente ao Direito Internacional, são eles; princípio da universalidade, princípio da territorialidade, princípio da residência, princípio da transparência e princípio da reciprocidade.

Entre os princípios estudados se encontra o princípio norteador do Direito fiscal português, o princípio da universalidade ou da totalidade que tem por objetivo a tributação das pessoas singulares e das pessoas coletivas.

Estudamos o princípio da territorialidade em sua origem, sua estreita ligação com o conceito de soberania e a evolução desta, é examinar as diferentes acepções de que é suscetível, verificar o conceito de território no mundo atual, e em especial determo-nos em uma das suas consequências na prática da tributação no que tange à troca de informações entre as administrações fiscais eis o que nos propomos a demonstrar.

Com o princípio da transparência ressaltamos a importância de tal princípio para a redução de atos ou atividades nocivas ao Direito fiscal internacional. Observamos que independente dos órgãos e institutos responsáveis pela regulação do direito fiscal internacional.

Por último elencamos o princípio da reciprocidade, que é de aplicação exclusiva ao Direito internacional, e tem por objetivo essencial manter o equilíbrio entre as nações quando da negociação e posterior assinaturas de tratados e convenções.

Realizando um aprimoramento no entendimento dos princípios de Direito Fiscal internacional como norteadores do Direito e fundamentais na origem dos tratados e

convenções internacionais, o capítulo terceiro vem falar sobre a problemática da bitributação internacional e as convenções firmadas entre Brasil e Portugal para evitar o problema, em especial a firmada em meados do ano 2000, e posterior ratificação pelas Nações, onde na Legislação brasileira recebeu a denominação de Decreto nº4.012, e em Portugal recebeu a denominação de Resolução da Assembleia da República nº33/2001.

Deste modo, o presente trabalho busca expor a problemática das convenções firmadas entre Brasil e Portugal tendo como base o estudo dos princípios de direito internacional fiscal como fontes norteadoras da assinatura e incorporação dos tratados internacionais firmados para fins de evitar a bitributação internacional.

1. A EVOLUÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO DE BRASIL E PORTUGAL E AS SUAS RELAÇÕES EXTERIORES

Primordial para o entendimento da presente tese se faz o estudo de como o Direito Interno de um país aceita que as normas impostas pelo Direito Internacional passem a vigorar na ordem interna de seus Estados.

Dentre os diversos tipos de aceitação da norma internacional, encontramos fundamentalmente três sistemas possíveis quais sejam: o sistema de transformação *clausula geral de recepção automática* e sistema misto.

Pelo sistema de transformação, o Estado recusa de pleno a vigência do Direito Internacional no ordenamento interno, desta forma, para que uma norma internacional passe a vigorar em âmbito nacional ela tem, obrigatoriamente, ser reproduzida por uma fonte interna, produzindo seus efeitos somente após ser transformada em uma norma interna.

Os Estados adotantes de tais teorias optaram por adotar uma solução dualista na relação do Direito Interno e Direito Internacional, adotando o princípio de que as duas ordens jurídicas são essencialmente diferentes, pelo que somente após a transformação da norma internacional em interna é que esta poderá vigorar.

O segundo sistema possível, *clausula geral de recepção automática*, é aquele que, nas palavras do emérito doutrinador André Gonçalves Pereira Fausto de Quadros¹ “o Estado reconhece a plena vigência de todo o Direito Internacional na ordem interna, mediante uma *clausula geral de recepção automática plena*”. Deste modo, a regra internacional passa a vigorar na ordem interna mantendo o seu status de norma de Direito Internacional.

Em contrapartida ao sistema anterior, nessa teoria, o Estado adota um sistema monista no qual concebem o Direito como uma unidade e, conseqüentemente, as normas internacionais e internas, como parte integrante do mesmo ordenamento.

Sobre referida teoria o ilustre Benoit Cerexhe expressou:

Este sistema constitui um corolário da construção monista das relações entre o Direito Internacional e o Direito Interno, particularmente do monismo com o

¹ QUADROS, André Gonçalves Pereira Fausto – **Direito Internacional**. Coleção: Manuais Universitários. 3ª ed. rev. e atual. Porto: Almedina, 2011, p. 17.

primado do Direito Internacional, já que o monismo com o primado do Direito interno, como atrás se disse, conduz à negação do Direito Internacional. Levado às suas ultimas consequências, o monismo com o primado do Direito Internacional pode vir mesmo a dispensar qualquer formalidade para a recepção do Direito Internacional na ordem mista interna.

Por ultimo pode vigorar o chamado Sistema Misto, neste tipo o Estado não reconhece a vigência automática de todo o Direito Internacional, mas apenas o reconhece sob o âmbito de certas matérias que vigoram, portanto, na ordem interna independentemente de transformação; ao contrário, todas as outras vigoram apenas mediante transformação, podendo esse sistema também ser nominado de sistema de cláusula geral da recepção semiplena.

Identificado os três sistemas adotados pelos Estados, passamos agora a um Estudo da relação de Brasil e Portugal e a evolução do sistema internacional adotado quando a aceitação dos tratados fiscais celebrados.

1.1 O Direito Internacional no Brasil

Antes de adentrar no cerne da formação dos tratados internacionais, se faz de suma importância a exposição de algumas considerações, no que tange a posição do direito internacional perante o direito interno.

No ordenamento jurídico Brasileiro, desde os primórdios da Constituição de 1988, não se regulava a vigência do Direito Internacional na ordem interna, salvo quanto aos tratados internacionais sobre Direitos do Homem, quanto ao art. 5º §2, no qual contem um dispositivo muito semelhante ao art. 16º, nº1, da Constituição da Republica Portuguesa de 1976, in verbis:

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Quanto aos tratados em geral, a doutrina e a jurisprudência nacional tem entendido, com poucas hesitações, que o tratado e a lei estão no mesmo nível hierárquico, ou seja, que entre aquela e este se verifica um nível de equivalência – equivalência essa que, todavia, funciona a favor da lei.

Nas palavras de José Francisco Rezek², “de facto, a lei não pode ser afastada por tratado com ela incompatível; mas se ao tratado se suceder uma lei que bula com ele, essa lei não revoga, em sentido técnico, o tratado, mas” afasta a sua aplicação”, o que quer dizer que o tratado só se aplicará se quando aquela lei for revogada.”.

Neste sentido, o ordenamento jurídico brasileiro é dividido entre as duas teorias já citadas: dualista e monista. Para os juristas que adotam a teoria dualista, como o nobre Francisco Rezek³, “o direito internacional e o direito interno de cada Estado são considerados sistemas rigorosamente independentes e distintos, de modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional”.

Já a concepção monista, dividida entre o monismo idealizado por Kelsen⁴, que no geral depende que seja instaurada a ordem única e que seja o monismo uma linha nacional, entende alguns doutrinadores, que esta doutrina dá relevo especial à soberania de cada Estado e à descentralização da sociedade internacional, sempre invocando a supremacia constitucional acima de qualquer norma.

O embate entre os dois sistemas teve seu aplica no art. 5º, §2º da Carta Magna de 1988⁵ que adotou o sistema monista de incorporação automática dos tratados internacionais de direitos humanos.

Entretanto, a teoria da hierarquia advinda dos tratados internacionais somente fora plenamente internalizada no ordenamento jurídico brasileiro quando o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo da jurisdição brasileira, teve de julgar o RE (Recurso Extraordinário) 466.343/SP na qual envolvia a possibilidade de prisão civil do depositário infiel.

A decisão do supracitado recurso fora considerada uma inovação no entendimento da internalização dos tratados internacionais em vista da Constituição Federal de 1988 dispunha expressamente que as únicas maneiras cabíveis em prisão civil por dívida seriam exclusivamente nos casos em que se tratasse de devedor de pensão alimentícia e prisão de depositário infiel.

Ocorre que no julgado do RE 466.343, o Pretório Excelso, entendeu sobre a primazia do Pacto de São José da Costa Rica, que dispunha sobre o direito fundamental para o homem,

² REZEK, Francisco – **Direito internacional público**: curso elementar. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4.

³ REZEK, Francisco – **Direito internacional público...** idem, p. 5.

⁴ KELSEN, Hans – **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996, p. 37.

⁵ Art.5º, §2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

o direito da liberdade.

Neste sentido, bastante oportuno destacar o voto do Ministro Relator Cezar Pelluzo:

Essa tese entende o § 2º do art. 5º da Constituição como uma *cláusula aberta de recepção* de outros direitos enunciados em tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil. Ao possibilitar a incorporação de novos direitos por meio de tratados, a Constituição estaria a atribuir a esses diplomas internacionais a hierarquia de norma constitucional. E o § 1º do art. 5º asseguraria a tais normas a *aplicabilidade imediata* nos planos nacional e internacional, a partir do ato de ratificação, dispensando qualquer intermediação legislativa.

(...)

Nesse sentido, é possível concluir que, diante da supremacia da Constituição sobre os atos normativos internacionais, a previsão constitucional da prisão civil do depositário infiel (art. 5º, inciso LXVII) não foi revogada pela ratificação do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), mas deixou de ter aplicabilidade diante do efeito paralisante desses tratados em relação à legislação infraconstitucional que disciplina a matéria, incluídos o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969.

De suma importância não esquecer que o Pacto de São José da Costa Rica, o qual veda expressamente qualquer prisão por dívida que não seja a do devedor de alimentos fora defendido em uma hierarquia de supra legalidade para os tratados que versassem sobre direitos humanos que fossem aprovados pelo procedimento ordinário.

Neste sentido, o efeito de maior relevância desse julgado foi que a ordem jurídica brasileira passou a admitir que somente a forma de prisão civil em face do devedor de alimentos fosse permitida.

Nesse diapasão, os tratados internacionais passaram a ter dentro da ordem interna brasileira três níveis de hierarquias diferenciadas: a primeira são os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados, em dois turnos, por três quintos dos votos de cada membro, que serão equivalentes às emendas constitucionais nos termos do art. 5º, § 3º⁶ da Constituição Federal de 1988.

Cumprе ressaltar que os tratados internacionais que tenham sido devidamente aprovados pelo quórum imputado pela norma constitucional servirão de parâmetro para o exercício do controle de constitucionalidade, significando que se uma lei ordinária seja divergente desse tratado, ela será considerada inconstitucional.

Quanto aos tratados e convenções internacionais que tratem de direitos humanos e

⁶ Art. 5, §3º. Os tratados e convenções internacionais sobre os direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, or três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas Constitucionais”.

que forem aprovados pelo procedimento ordinário, prevê o art. 47^o da Constituição Federal que estes terão o status de supralegal.

Ademais, em se tratando de tratados e convenções que não versem sobre direitos humanos, como os casos de legislação tributária, estes serão recebidos na ordem jurídica brasileira como leis ordinárias.

Havendo uma colisão de direitos entre um tratado internacional que verse sobre os direitos humanos e uma cláusula pétrea da Constituição Federal Brasileira há o entendimento de que, caso haja uma norma estabelecida em tratado internacional que seja colidente esta deverá ser abolida uma vez que o diploma internacional não tem o condão de prevalecer sob uma cláusula pétrea.

Entretanto, caso a norma trazida à baila pelo dispositivo internacional seja com o intuito de ampliar a proteção de um direito individual, deve esta prevalecer, em virtude do princípio da máxima efetividade, também chamado de princípio da eficiência, significando que a todo direito fundamental deve ser dado à máxima amplitude para que seja realizada a sua função social.

A evolução do paradigma constitucional brasileiro é decorrente na constante mudança cultural e do momento histórico e político do país, sendo o direito uma parte do laço social que sempre busca se adequar as necessidades da sociedade mesmo sendo este o fator principal da mudança social.

1.1.2 O posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à hierarquia da norma fiscal prevista em tratado internacional

.

Passado a análise da aceitação da norma internacional que verse sobre direitos humanos, necessária se faz a análise da hierarquia dos tratados internacionais que versem sobre matéria fiscal no ordenamento interno brasileiro.

A matéria tributária fora colocada em discussão pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário RE n. 229.096-0/2007 Rio Grande do Sul, em que se discutia se seria ou não compatível com a Constituição de 1988 a isenção de ICMS prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) para importação de mercadorias oriundas dos países signatários quando o similar nacional tem o mesmo benefício, que tem a seguinte

⁷ Art 47 - Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

ementa, in verbis:

Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 229.096-0 Rio Grande do Sul. Relator originário: Min. Ilmar Galvão. Relatora para o acórdão: Min. Cármen Lúcia. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

No julgamento do supracitado recurso, o Pretório Excelso decidiu de maneira inédita que a isenção de um tributo estadual previsto em tratado internacional não caracteriza uma hipótese de isenção heterônoma levando ao questionamento se o tratado que verse sobre matéria tributária tem hierarquia de lei ordinária diante da decisão proferida.

O argumento utilizado na decisão proferida foi a de que o Chefe do Executivo ao firmar um tratado estaria exercendo o papel do chefe de Estado, e não a sua função, o que acabaria por descaracterizar qualquer hipótese de isenção heterônoma, que é expressamente vedada pela Constituição Federal de 88, que em seu art. 151, inciso III⁸, veda à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, Do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Nesse prisma, a proibição prevista no retro mencionado artigo diz apenas a entes do Estado brasileiro: União, Estado, Distrito Federal e Municípios, de tal modo que não atinge a República Federativa do Brasil, ente externo e dotado de total soberania.

Outrossim, o Código Tributário Brasileiro é incisivo ao expressar a superioridade hierarquização dos tratados internacionais e não estabelece qualquer ressalva que esteja expressa no conteúdo do tratado. Deste modo, o ilustre Alberto Xavier⁹ conclui que “os tratados internacionais que versem sobre matéria tributária sempre serão superiores hierarquicamente à lei ordinária”.

Conclui-se assim que não seria possível que lei ordinária revogasse matéria tributária tratada em dispositivo internacional devido à superioridade hierárquica reconhecida pelo

⁸ Art. 151, III - É vedado a União: Instituir isenções de tributos de competência dos Estados, Do Distrito Federal e do Município.

⁹ XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.120.

Supremo Tribunal Federal, não estando esse tratado igualado a uma lei ordinária, mas sem com o status da supra legalidade, sendo ainda considerado que, a União, ao atuar como representante da República Federativa do Brasil quando celebra tratados internacionais, tem a autoridade de conceder a isenção relativa a tributos federais, estaduais e municipais, não se configurando hipótese de isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, pois se trata de manifestação do Estado brasileiro globalmente considerado.

1.2 O Direito Internacional em Portugal

Passada a análise da relevância do Direito Internacional no Estado Brasileiro, passa-se a estudar sobre a aplicação da norma internacional em Portugal.

Dentre as teorias criadas na abordagem do Direito Internacional, ao estudar o ordenamento jurídico português surge o seguinte questionamento: existe na ordem interna portuguesa uma cláusula geral de recepção plena ou existe unicamente cláusulas gerais de recepção semiplena.

Nesse diapasão, deve ser observado o contexto histórico do Estado Português desde o momento anterior a Constituição de 1976 até os dias atuais.

1.2.1 O Direito Internacional antes da Constituição de 1976

Até a vigência da Constituição de 1933 era pacífico o entendimento que, com base no art. 26 do Código Civil de 1867 e no art. 6º do Código Comercial de 1888, que o direito português aceitava a teoria da recepção plena das normas internacionais, in verbis:

(...)

Art.º 6.º - Relações com estrangeiros

Todas as disposições deste Código serão aplicáveis às relações comerciais com estrangeiros, excepto nos casos em que a lei expressamente determine o contrário, ou se existir tratado ou convenção especial que de outra forma as determine e regule.

Entretanto, tais fundamentos históricos apenas são trazidos aqui por seu contexto uma vez que a recepção da norma internacional de forma plena já se encontra ultrapassada pelo sistema jurídico português.

Outrossim, com o advento da Constituição Portuguesa de 1976, veio à regra do art. 8º que reza:

Art. 8º –

1. As normas e princípios de Direito Internacional geral ou comum fazem parte integrante do Direito Português.
2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado português.
3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.

Fazendo a leitura do preceito supracitado fica clarividente que cada uma das divisões numeradas pelo artigo representa um sistema de adoção da norma diferente para que seja concretizada a vigência das regras de Direito Internacional.

Na primeira parte do artigo, entendo o ilustre doutrinador André Gonçalves Pereira¹⁰ que o artigo 8º recebe “as normas e os princípios de Direito Internacional geral ou comum através de uma cláusula geral de recepção plena”, sendo esse um entendimento já unificado e pacificado pela doutrina.

Neste sentido, caberia então englobar nesse entendimento todo o conceito do Direito Constitucional Internacional, englobando-se as normas e princípios básicos do Direito Internacional, princípios básicos e todos os demais tratados e declarações de direito realizadas em âmbito internacional.

Para André Gonçalves Pereira, na expressão da primeira parte do artigo 8º “caberá o costume internacional no âmbito geral; os princípios gerais de Direito; os princípios gerais de Direito Internacional; a Declaração Universal do Direito dos Homens; e os tratados internacionais universais ou para-universais, aceites pela Comunidade Internacional como Direito Internacional geral, como é o caso da Carta das Nações Unidas, em 1966”.

Deste modo, é possível notar que para os doutrinadores tais normas internacionais citadas pelo autor já fazem parte do *ius cogens* internacional, que constitui um Direito Imperativo para todos os Estados que assim o adotem, razão pela qual o Estado Português recebe tais cláusulas de forma geral e plena.

A segunda parte do art. 8º confere uma vigência ao Direito Internacional que não ficou abrangido pela primeira parte do artigo, também servindo também este item como uma cláusula geral de recepção plena, mesmo que sujeito por uma *conditio iuris* da “publicação oficial das convenções”, conforme entende Marcelo Rebelo de Sousa.

Da leitura da segunda parte do retro mencionado artigo se entende então que a

¹⁰ PEREIRA, André Gonçalves – **O direito Constitucional de 1976**. Estudo sobre a Constituição. Lisboa: Almedina, 1977, vol. 1, p. 37-39.

recepção da convenção internacional na ordem interna, na verdade, depende de duas condições: a primeira seria a sua publicação em diário oficial e a segunda seria a regularidade do processo da sua conclusão por Portugal, ou seja, o processo tem de ser regularmente ratificado e aprovado no país.

Sobre o tema, preleciona André Gonçalves Pereira¹¹

De facto, e para começar, as convenções internacionais só vigorarão na ordem interna portuguesa a partir do momento em que obrigarem Portugal. Assim, com certeza que nunca vigorarão na ordem interna antes da data da sua própria entrada em vigor na ordem internacional, mesmo que Portugal aprove ou ratifique a convenção antes dessa data. Mas, mesmo depois da entrada em vigor na ordem internacional, só vigorarão no Direito Português a partir do momento em que Portugal esteja vinculado a elas. Antes desse momento não se poderá, inclusivamente, colocar qualquer responsabilidade internacional do Estado português pelo não acatamento dessa convenção: nenhum sujeito de Direito é responsável pelo não cumprimento de regras que ainda não o obrigam.

Neste entendimento, também é possível dizer que as convenções internacionais deixarão de vigorar no ordenamento interno *a partir do momento em que deixarem de obrigar Portugal*. Desse modo isso sempre acontecerá quando as convenções internacionais deixem de vigor na ordem internacional ou quando Portugal se desvincular delas, mesmo que elas continuem a vigorar para os outros países.

Por fim a terceira parte do artigo 8º (acrescentado pela revisão constitucional de 1982) concedeu vigência interna às normas e atos advindos dos órgãos das Comunidades Europeias, na proporção da participação portuguesa.

De tal modo, para o Direito Comunitário derivado foi adotado o sistema de aplicabilidade direta, imediata e automática, sem necessidade de realização de qualquer ato legislativo, regulamentar ou administrativo do Estado português.

1.3 A Hierarquia do Direito Internacional no Ordenamento Jurídico Português

Ao estudar a Constituição Portuguesa fica em evidência que a Carta Magna Portuguesa, em seu artigo 8º, ao tratar sobre a hierarquia do direito internacional no Estado Português, deixa surgirem dúvidas relativamente ao carácter supraconstitucional das normas de direito internacional.

¹¹ PEREIRA, André Gonçalves – **O direito Constitucional...** idem, p. 37-39.

Desta forma, mister necessário analisar o problema de acordo com a análise crítica da doutrina portuguesa embasadas pela ordem das matérias já estabelecidas, e aqui analisadas, do artigo 8º.

1.3.1 Direito Internacional geral ou comum

Entre as opiniões doutrinárias existentes em nosso ordenamento jurídico existe uma divergência quando se trata sobre o lugar no qual o Direito internacional geral ou comum deve ocupar dentro da hierarquia das fontes do Direito Português.

Para alguns doutrinadores, como o ilustre André Gonçalves Pereira ¹² o Direito internacional comum “cede perante a Constituição, mas prevalece sobre a lei”, enquanto para outros, como o nobre Mota Campos¹³ esse direito ocupe um “grau supraconstitucional”.

Entretanto, parece predominar na doutrina portuguesa o pensamento comum de que o Direito Internacional geral ou comum prevalece sobre a Constituição.

Isso tudo em face da natureza e a composição das normas de direito internacional que são capazes de se impor perante aos Estados. Nas palavras de Albino Soares não se pode negar tal prevalência, isto porque “dizer-se que o Direito Internacional geral ou comum cede perante as Constituições dos Estados é negar que ele obrigue todos os Estados, é ignorar que ele é *geral* ou *comum*”

Seguindo essa linha de raciocínio extrai-se que da própria Constituição Portuguesa, de facto, estabelece o art. 16, n.1, concede, implicitamente, o grau supraconstitucional a toda e qualquer norma de Direito Internacional dos Direitos dos Homens, conforme prevê:

Artigo 16º

- 1.** Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional.
- 2.** Os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Em análise ao artigo colacionado, a doutrina majoritária entende que a expressão “não excluem” colacionada ao item n.1, não excluem “tem de ser interpretada como uma forma do Estado Português, em caso de conflito entre Constituição e Norma Internacional, dê

¹² PEREIRA, André Gonçalves – O Direito Internacional na Constituição de 1976. **Estudos sobre a Constituição**, vol. 1, 1977, p. 41-42 e 44-45.

¹³ CAMPOS, Mota – **As relações da Ordem Jurídica portuguesa com o Direito Internacional e o Direito Comunitário à luz da revisão constitucional de 1982**. Lisboa, 1985. Tese de mestrado, p. 365 e ss.

prevalência para a última, inclusive, enfatizando essa posição hierárquica no item 2º que prevê que os preceitos constitucionais devem ser integrados em harmonia com a Declaração Universal do Direito dos Homens.

Neste sentido entende o doutrinador Jorge Miranda¹⁴ que não hesita em atribuir à Declaração Universal do Direito dos Homens prevalência sobre a Constituição Federal.

Outrossim, o citado doutrinador defende sua opinião por entender que o facto do Direito Internacional geral ou comum ser um direito imperativo, *jus cogens*, deve prevalecer sobre todas as suas fontes de direito interno, incluindo a Constituição.

Acatar a tese de que a norma internacional prevalece sobre a Constituição de um país é entender que o Estado português adota um sistema monista como preceito do Direito Internacional, tudo isso em acordo com os preceitos constitucionais acima expostos e que predominam no nosso ordenamento jurídico.

1.3.2 Direito Internacional Convencional

Importante também ressaltar a problemática da hierarquia das normas internacionais quando tratamos do Direito Internacional convencional, quando se trata falamos das convenções e tratados assinados e ratificados por Portugal.

A posição majoritária de nossa doutrina parece entender que a todo a matéria de Direito Internacional, incluindo-se o comum e convencional, obriga a todo o Estado, devendo prevalecer sobre a Constituição.

A corrente doutrinária adotada é reflexo da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados na qual, em seu artigo 26º, preconiza:

Artigo 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

Ao fazer uma menção ao princípio do *pacta sunt servanda* ao estabelecer que a boa-fé deve ser observada nos cumprimentos do tratado, fica em evidência que a Convenção de Viena quis excluir a subordinação dos tratados perante os textos das constituições dos Estados integrantes, sendo tal pensamento ratificado no artigo 27º da mesma convenção que prevê, *in verbis*:

¹⁴ MIRANDA, Jorge – **Direito Internacional Público**. Lisboa: Almedina, 2009.

Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

Deste modo fica clarividente que a Convenção de Viena quis dar ao Direito Internacional convencional um nível supra constitucional dentro da ordem interna dos Estados que a adotassem por costume ou ratificação, muito embora autores como Bernhardt¹⁵ afirmam que apesar da Convenção ter reunido o número de ratificações que previa para entrar em vigor, a doutrina já entendia que ela, em maior parte de suas concepções, já vigoravam como costume internacional.

Em se tratando do Direito Internacional convencional particular, este deve estar em grau inferior a Constituição de Portugal, mas ainda sim tem um valor supralegal que prevalece diante da lei interna, anterior e posterior.

Por fim, cumpre salientar que assim que recebido na ordem interna portuguesa, o Direito Internacional, em seu todo, seja comum ou convencional, geral ou particular e independente da posição em que ocupa no ordenamento jurídico, não perde a sua eficácia de natureza originária, de modo que deve ser sempre interpretado aos critérios do Direito Internacional e não do direito interno conforme já consagrado por nossa Constituição nos artigos acima expostos.

¹⁵ BERNHARDT, *Customary* – **Internacional Lawm**. Encyclopedia, 1993, tomo 7, p. 61.

2. OS PRINCÍPIOS DE DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

Superado o histórico da adoção do Direito Internacional no ordenamento Jurídico de Brasil e Portugal necessário se faz demonstrar como os princípios norteadores do Direito Internacional, com suas diretrizes e aspectos relevantes, são fundamentais no papel de analisar a dupla tributação entre os países ,sendo capazes de servir como uma diretriz na relação entre Brasil e Portugal.

Mediante a utilização e efetiva aplicação dos princípios de Direito fiscal internacional, é possível proporcionar a tributação a quem é de direito, e dentro dos limites estabelecidos pelas convenções internacionais.

Ao considerar de forma análoga os escritos do autor Fausto de Quadros¹⁶,quanto à importância dos princípios gerais de Direito como fonte do Direito internacional, observaremos que o renomado Autor nos termos do artigo 38º, nº1, al. c), do ETIJ estabelece: “O tribunal (...) aplicará: Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas.

Desta forma, clarividente que os princípios gerais de direito são uma fonte de Direito Internacional plenamente consagrada inclusive, na Convenção de Haia de 1907, onde no artigo 7º prescreveu esta prévia orientação hoje utilizada pelo artigo supra mencionado.

Na atualidade a doutrina admite de forma pacífica que os princípios gerais do Direito são uma fonte autônoma e formal de Direito internacional. O autor Fausto de Quadros¹⁷ descreve o seguinte exemplo: “Foram, entre outros títulos, os princípios gerais do Direito que Portugal invocou perante o Tribunal de Haia, e com êxito, para fundamentar o seu direito de passagem para os enclaves em território indiano, de Dadrá e Nagar-Aveli”.

Diante dos fatos históricos afirmamos que embora alguns dos princípios considerados perante o Direito internacional tenham sua origem nos costumes ou no próprio Direito Natural, todos são aceitos pela atual doutrina de maneira igualitária.

Desta forma, passa-se a análise dos princípios relacionados exclusivamente ao Direito Internacional, são eles; princípio da universalidade, princípio da territorialidade, princípio da residência, princípio da transparência e princípio da reciprocidade.

¹⁶ QUADROS, André Gonçalves Pereira Fausto – **Manual de Direito Internacional Público**. 3ª ed. Lisboa: Almedina, 2009, p. 132.

¹⁷ QUADROS, André Gonçalves Pereira Fausto – **Manual de Direito Internacional...** idem, p. 133.

2.1 Princípio da Universalidade

A tributação em base universal, ou também conhecida como *worldwide taxation*, é considerada como a renda mundial da pessoa singular ou colectiva para fins de imposição da norma fiscal¹⁸.

O supracitado princípio tem origem no século XX, quando fora inicialmente previsto na lei do imposto de renda da Prússia, e sendo acolhido no Brasil pela primeira vez no Art. 21, VIII do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 que assim previa: “(...) Entrarão no conjunto do rendimento bruto, nas cédulas em que couberem (...) VIII- os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, ainda que decorrentes de atividades desenvolvidas de capital situado no exterior (...)”

Nos dias atuais encontra-se disposto, dentro do ordenamento jurídico de Portugal, no Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e das pessoas singulares, ou melhor, o CIRC e o CIRS.

Estabelece, a exemplo, o artigo 2º do CIRS que os rendimentos quer em espécie, quer em dinheiro, seja qual for o local que se obtenham ficam sujeitos a tributação. Bem como, os que foram obtidos fora do território nacional, nos termos do artigo 15 do mencionado diploma legal. Observamos que em linhas gerais a estrutura basilar de tal princípio tem por objetivo essencial a tributação, independente de fatores adjacentes, como território, domicílio fiscal, dentre outros.

Em face de não importar a origem, natureza da fonte ou a localização do patrimônio ou dos rendimentos tributáveis dentro da *worldwide taxation*, se faz necessária uma verificação da presença do elemento conexão-residência dentro do território nacional para que possa haver uma correta tributação.

Por isso que, para alguns doutrinadores, o princípio da universalidade também é denominado de princípio da territorialidade pessoal.

Neste sentido, é perceptível que a maioria dos países que adotam a tributação com bases universais assim o fazem para que possam tributar os rendimentos que são localizados nos chamados “ paraísos fiscais” e em países que tenham um favorecimento na tributação como uma solução para combater a evasão fiscal.¹⁹

¹⁸ ALVES, Taciana Stanislau; ALVES, Afonso Bradley – O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira coord. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2003. p. 607.

¹⁹ De acordo com um relatório emitido pela OCDE em 1998, os países com tributação favorecida são aqueles

Outrossim, o Regulamento do Imposto de Renda Brasileiro de 1999 estabelece em seu artigo 2º²⁰ que o contribuinte pessoa-física é o determinado em função de sua residência, e preve em seus artigos 146 e 147²¹ que fica estabelecido o domicílio como o critério de conexão para as pessoas jurídicas.

Os motivos que levam um Estado a adotar a tributação com base no princípio da universalidade de fato é a possibilidade em aumentar a sua arrecadação, ademais, visa-se uma manutenção da isonomia e capacidade contributiva, principalmente em se tratando de países que tenham um grande número de operados financeiros no exterior, como uma forma de tributar de maneira igualitária esses agentes, que podem receber no Estado de Destino dos seus investimentos, quanto os residentes do próprio país, que recebem somente das fontes internas.

Em se tratando das pessoa colectiva, Segundo Heleno Taveira Torres²² o principio da universalidade determina que toda a renda que a pessoa colectiva deva ser taxada no país de domicílio, incluindo-se ai todos os seus rendimentos provenientes no exterior, até mesmos os

que reúnem as seguintes características: possuem baixa tributação ou efetivamente não exercem tributação, impossibilitam ou dificultam troca de informações tributárias, não aplicam as regras da transparência na impossibilitam ou dificultam a troca de informações tributárias não aplicam as regras da transparência na aplicação da legislação fiscal, ou seja, não possuem a chamada “CFC legislation” e concedem alguns benefícios fiscais que não afetam a economia local” No Brasil fora estabelecida a Instrução Normativa SRF nº 188/02 que estabeleceu o critério para incluir países na lista de países com tributação favorecida ao fato de não tributar a renda ou tributa-la com alíquotas inferiores a 20%, bem como por sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, dentre as listas da referida instrução normativa, em acordo com a Receita Federal do Brasil estão: Andorra, Anguilla, Antigua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D'Italia, Ilhas do Canal, Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, Republica da Costa Rica, Djibouti, Domicia, Emirados Arabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Costa Rica, Djibouti, Dominica, Luxemburgo, Macau, Ilha da Madeira, Maldiva, Malta, Ilha de Man, Marshall, Ilhas Mauricio, Moncao, Ilhas Montserrat, Nauru, Olha Naue, Panama e Tonga.

²⁰ Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

²¹ Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II). “

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º).

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º).

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

²² TORRES, Heleno Taveira – **Direito Tributário Internacional**: Planejamento Tributário e Operações Internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, 326.

que são obtidos a partir de filiais ou empresas subsidiárias.

Quanto as empresas subsidiárias, no entendimento do emérito Alberto Xavier²³, pelo fato de serem empresas que possuem personalidade jurídica própria, a tributação universal somente deve incidir sobre os dividendos distribuídos que constituem uma efetiva renda para a sociedade controladora, não sendo atacado os lucros acumulados ou retidos na subsidiária que representem lucro próprio.

Pela universalidade não se faz exigível, portanto, que o redinamento deva ser transferido para o país de origem. Mesmo os rendimentos que sejam mantidos no exterior, desde que seja atribuídos a um residente do país, podem ser tributados no país de origem.

Clarividente que a taxaçaõ com base na universalidade não exclui a aplicação do princípio da territorialidade, ao contrário, a tributação com base na universalidade necessita que seja aplicada o critério da residência do cidadão para que possa ser efetivada,.

Desta forma, muito embora conceitualmente existam diversas combinações de critérios possíveis, é certo que os sistemas fiscais atuais, em grande maioria, adotam o elemento da conexão-residência e estabelece assim uma obrigação tributária ilimitada, na qual o cidadão de determinado país, seja pessoa física ou coletiva, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna como de fonte externa.

Conclui-se, portanto, que mesmo que o Estado siga o *worldwide income taxation*, sempre haverá a tributação com base na territorialidade, so que no aspecto pessoal e não real.

2.2 Princípio da territorialidade

O princípio da territorialidade é ilação da noção de soberania fiscal e, muito embora não se encontre previsto na Constituição Brasileira de 1988, é de suma importância para o Direito Tributário e para o Direito Tributário Internacional.

O princípio da territorialidade se entende como a limitação do poder exclusivo do Estado em função do seu território, de modo que os atos de um poder fiscal estrangeiro em face de uma pessoa singular ou colectiva passa a ser considerado como lícito dentro do território do Estado.

Desse modo, para o emérito Ottmar Buhler²⁴ não se permite que a administração fiscal de um determinado Estado A (Ex. Brasil), enquanto não obtenha o consentimento do Estado B

²³ XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional...** ob. cit., p. 431.

²⁴ BUHLER, Ottmar – **Principios de Derecho Internacional Tributário**. Trad. Fernando Cervera Terrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968, p. 220.

(Exemplo: Portugal), exija prestações materiais ou formais dos cidadão do Estado B, directamente ou através de um representante, como por exemplo a matriz de um empresa.

Para doutrinadores como, Humbert Hemaekers²⁵, o principio da territorialidade funciona como o exercicio da competência tributária exclusivamente dentro dos limites territoriais de um Estado soberano.

Segundo o ilustre Heleno Torres²⁶ “ *é o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação ds leis do Estado, mesmo que tais fatos sejam identificados for do respectivo território (...)*”

Dito isto, o referido principio tem forte ligação com a soberania fiscal em razão do fato de que o Estado soberano pode exercer seu poder, incluindo o poder de tributar sobre uma área territorial definida, sendo, portanto, a territorialidade presente no aspecto espacial da regra fundamental da incidência tributária.

Outrossim, para fins fiscais, pode-se considerar o território como qualquer superfície espacial limitada juridicamente na qual seus cidadãos possam exercer seus direitos e cumprir seus deverem com base na leis do Estado.

A questão principal envolvendo o princípio da territorialidade, se da quando tratamos da interpretação e aplicação das normas tributárias internacionais, em especial as que convem das convenções de bitributação.

Tamanha é importância do supracitado princípio que na maioria dessas convenções costumam trazer em seu corpo a definição e o conceito do território, fazendo esta definição parte da conhecida “ linguagem fiscal internacional”

Nestes termos, a territorialidade pode ser definida como o princípio no qual a lei impositiva do Estado alcança, em acordo com as suas hipóteses de incidência, apenas nas rendas decorrentes de serviços prestados dentro do seu território, de acordo com a aplicação do critério da fonte produtora, ou seja, o critério no local de onde renda foi gerada, ou das rendas que são pagas a partir do seu território, possibilidade na qual a fonte indica o local de onde advem os fundos remuneratórios que são pagos em virtude do fornecimento de bens ou da prestação de serviços.

Além disso, o princípio da territorialidade também impõe que as leis tributárias se aplicam aos gastos que ocorrem no território da ordem jurídica a que pertencem, independente

²⁵ HAMAEEKERS, Hubert – The source principle versus the residence principle. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 3, p. 164-175.

²⁶ TORRES, Heleno Taveira – **Direito Tributário...** ob. cit., p. 179.

de outros fatores como a nacionalidade, muito embora seja este fator um princípio utilizado em alguns países como Estados Unidos e Filipins, o domicílio ou residência do contribuinte.

Portanto, a análise do correto significado do princípio da territorialidade, a margem da legislação fiscal, e conforme preconiza o Ilustre Professor Alberto Xavier²⁷ pressupõe a necessária distinção entre três critérios, a saber; a territorialidade em sentido positivo e negativo; a territorialidade em sentido real e em sentido pessoal; e a territorialidade em sentido material e em sentido formal.

Destacamos, inicialmente, o sentido negativo da territorialidade, quanto a este afirmamos que apenas limita-se a não aplicação de leis fiscais estrangeiras no território do país em causa, ou melhor, não poderão nunca os órgãos de aplicação do direito de cada Estado aplicar a legislação estrangeira, estes possuem suas leis tributárias internas. Já o sentido positivo, estabelece que as Leis tributárias internas se aplicam no território nacional de maneira generalizada, inclusive perante os não nacionais do respectivo Estado. No entanto, tal critério merece ponderação ao considerar que a função desempenhada por este é de excluir que a nacionalidade constitua um elemento capaz de fundamentar ou de afastar a tributação, pois este não oferece um mínimo critério positivo de determinação das situações corriqueiras que possam reentrar no âmbito de aplicação das leis tributárias internas. Assim não poderá o mencionado critério agir de maneira discricionária quanto ao deixar a existência de um mínimo de conexão entre a situação concreta e a legislação tributária.

Relativamente ao sentido pessoal e sentido real é aludido que o Direito moderno, em complemento a ordem jurídica anterior, estabelece fundamentado na desmaterialização dos pressupostos e a tendência da personalização dos impostos, que não apenas deve ser considerados elementos de conexão objetivos, como o local da situação dos bens, o local do exercício da atividade, ou o local da fonte de produção, a legislação atual passou a adotar como elementos relevantes de conexão com o território, não apenas aspectos objetivos, mas em sua maioria elementos da situação tributária internacional diretamente ligados a subjetividade do tributo, desde que diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte.

Por ultimo, cumpre ressaltar a territorialidade sob o prisma material e formal. Segundo o emérito Heleno Torres²⁸, que tem o pensamento inspiado em Kelsen²⁹, a territorialidade

²⁷ XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional...** ob. cit., p. 253.

²⁸ TORRES, Heleno Taveira – **Direito Tributário...** ob. cit., p. 81.

²⁹ “A ordem jurídica internacional estatui, além disso, que o domínio territorial deste Estado, ou a esfera de validade espacial da ordem jurídica estadual, tem a extensão que tiver a eficácia desta ordem jurídica, que todos

material esta em acordo com a questão da vigência das normas tributárias no espaço, considerada como a aptidão para produzir seus efeitos, ou seja, incidir sobre os fatores jurídicos tributários e constituir o crédito fiscal, conforme preceitua:

Assim, a vigência da norma pressupõe a existência de validade, para definir o alcance espacial dentro do qual a norma poderá surtir seus efeitos, resguardando-se pela coercitividade, sendo o território do Estado o limite máximo desse alcance. Contudo, os limites espaciais dentro do qual a norma pode produzir efeitos, pela eficácia da norma tributária no espaço, não devem ser confundidos com a localização de fatos sujeitos à tributação que podem ser extraterritoriais.

Deste modo, entendemos que a territorialidade material tem a função de identificar de forma precisa a localização espacial da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, obrigando os seus efeitos dentro do território nacional, ou como prefere Alberto Xavier³⁰, corresponde a uma “*jurisdiction to prescribe*” relacionando-se com o aspecto abstrato da norma tributária e com uma delimitação do âmbito espacial de seus efeitos, não sendo afetada a soberania dos Estados Estrangeiros. Neste mesmo sentido, ainda nas palavras do supracitado doutrinador, “pode a lei brasileira pela escolha do domicílio ou da sede do sujeito passivo como conexão relevante, tributar os lucros auferidos no estrangeiro ou imóveis ali situados; só que o crédito tributário decorrente dessa lei não poderá ser coercitivamente executado no exterior”.

Ao analisar o princípio da territorialidade sobre o prisma formal, temos a chamada *jurisdiction to enforce*, o que implica em dizer que as leis fiscais somente podem ser impostas coercitivamente aos contribuintes dentro do território na qual a ordem jurídica se integram. Deste modo pode-se dizer que territorialidade formal esta relacionada com autodeterminação do Estado e a possibilidade deste fazer valer as suas normas jurídicas dentro do seu limite territorial, havendo a possibilidade de se recusar a aplicação de leis ou atos estrangeiros no âmbito interno.

Assim afirmamos que a exclusiva utilização de tal princípio poderá ocasionar problemas de dupla tributação entre os Estados. Portugal, a exemplo disso, com o intuito de evitar a

os indivíduos que vivam neste território – com certas exceções, determinadas pelo Direito Internacional estão submetidos a esta e a nenhuma outra ordem jurídica. Isto significa que segundo o Direito Internacional, cada Estado fundamentalmente apenas pode aparecer revestido da sua qualidade de aparelho de coerção dentro do seu próprio domínio territorial, isto é, dentro do território que lhe é atribuído pelo Direito Internacional; ou para falar sem recorrer às imagens, que a ordem jurídica do Estado singular apenas deve estatuir os seus atos de coerção específicos para o espaço de validade que juridicamente internacionalmente lhe é reservado e que estes atos de coerção apenas podem ser estabelecidos sem ofensa do Direito internacional dentro deste espaço. “KELSEN, Hans – **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes. 1999. p. 235.

³⁰ XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional...** ob. cit., p. 25.

tributação excessiva estabelece a observância de dois critérios básicos, o do estabelecimento estável localizado no território português, e a definição dos tipos de rendimentos sujeitos a retenção na fonte da origem pagadora.

Portanto, observamos que o princípio da territorialidade justifica-se pelo fato de manter a autonomia tributária do Estado na fonte, o que veremos como impossível se comparado ao princípio da residência.

2.3 Princípio da transparência

Este princípio tem por finalidade a redução de atos ou atividades nocivas ao Direito fiscal internacional. Observamos que independente dos órgãos e institutos responsáveis pela regulação do direito fiscal internacional, dentro dos Estados e por muitas vezes ao seu redor, nos deparamos com países ou instituições em que a predominância é a da não incidência, não tributação, não regulamentação fiscal. São os denominados paraísos fiscais ou países com regime fiscal diferenciado.

Tais países têm em comum a não incidência de imposto de renda incidente sobre pessoas jurídicas de cujo capital seja proprietário não residentes e exercem com exclusividade suas atividades fora do território em questão. Destacamos inclusive como características, a liberdade cambial, legislação societária e financeira flexível e plena estabilidade política e social. Efetivamente, o princípio fiscal da transparência se apresenta como critério hermenêutico das normas de caráter anti elisivo³¹.

As convenções internacionais além da finalidade específica de regular a tributação entre determinados Estados, possui também em sua origem o poder de fiscalidade, onde a partir da troca de informações entre os países, verifica-se sobre a redução, isenção ou não incidência de determinada tributação. Ressaltemos que neste caso o amparo é legal, e que pré existe um ordenamento jurídico válido entre os Estados membros.

Como mencionamos anteriormente, em outro tópico, verificamos que a Lei 9.249/95, transpôs para o Brasil o regime da transparência fiscal internacional. Através deste, empresas domiciliadas no Brasil, mas controladas por empresas estrangeiras, serão computados na apuração do lucro real mediante adição ao respectivo lucro líquido, na proporção da participação societária da pessoa jurídica no capital da empresa controladora, como afirma o

³¹ Para aprofundamento acerca das normas antielisivas, ver ROLIM, João Dácio – **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

renomado autor Alberto Xavier.³² Ou melhor, a legislação brasileira manda efetuar ao lucro da sociedade domiciliada no Brasil, o lucro obtido pela empresa controladora no exterior na proporção de sua participação societária. É bem na verdade o que se denomina de tributação extraterritorial ou ultra territorial.

Destacamos que para o enquadramento no respectivo texto legal torna-se necessário a observância e preenchimento de determinados requisitos prescritos em Lei. O objetivo maior destas legislações é de restringir tal aplicabilidade a empresas controladoras sediadas em territórios de tributação favorecida, ou seja, paraísos fiscais. Caso estas empresas, mesmo as denominadas controladoras, estando localizadas em países de tributação normal, não serão estas inseridas em tal legislação.

No entanto, apesar dos benefícios obtidos com a aplicabilidade de tal legislação, verifica-se uma incompatibilidade da Lei brasileira número 9.249/95 com os tratados internacionais contra a dupla tributação. Determina, dentre outros, a convenção da OCDE que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado. É possível, nesta pequena afirmação verificar a incompatibilidade desde já, entre as legislações. Notadamente quanto este aspecto verificamos e concluímos que países que possuem com o Brasil tratados contra a dupla tributação, não poderão ser tributados os lucros auferidos por empresas controladoras domiciliadas no exterior. Tal aplicabilidade limita-se aos países não signatários dos tratados internacionais quanto a dupla tributação.

Desta forma, podemos concluir que a transparência tem estreita ligação com os princípios clássicos do direito tributário, tanto no Brasil, quanto em Portugal, em especial o princípio da legalidade. Para fins de posicionamento do que se aduz, ainda que não se aprofunde a causa, recentemente, no Brasil, o Superior Tribunal de Justiça, ao enfrentar o julgamento de uma causa, na qual se discutia o direito do fisco de tributar o abatimento do prejuízo de determinada empresa brasileira no exterior, com o lucro auferido também fora do Brasil, manifestou-se no sentido de rejeitar os argumentos do fisco e, ao mesmo tempo, pontuar que o Poder Judiciário não pode atuar como legislador positivo sob pena de ofensa ao Princípio Constitucional da separação dos Poderes. Este leading case propicia municiar os estudiosos acerca da relevância da legalidade tributária – ínsita ao próprio princípio da

³² XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional...** ob. cit., p. 75.

transparência.³³

Por sua vez, ainda para fazer paralelo a esse referido entendimento jurisprudencial brasileiro, trazemos ao contexto, um importante acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Português: por ocasião de recente julgamento, em que o objeto da demanda girava acerca da incidência ou não de certas normas fiscais, por força do entendimento da personalidade jurídica tributária de sucursal financeira no exterior. Pois bem, a Corte nobilitou o princípio da legalidade *“que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua atividade, como uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei.”*³⁴

2.4 Princípio da reciprocidade

Considerado como de exclusiva aplicação ao Direito internacional, o princípio da reciprocidade tem por objetivo essencial manter o equilíbrio entre as nações quando da negociação e posterior assinaturas de tratados e convenções.

Dentro do Direito Internacional, a Carta das Nações Unidas de 1945, ao incluir os princípios gerais de direito entre as fontes do direito internacional, designou princípios a serem adotados entre os países signatários, que, em função da concepção da coexistência pacífica entre os Estados, foram sistematizados na Declaração de 1970.³⁵

³³ RE 1161003 - Rel. Mon. Mauro Campbell Marques, Registro: 2009/0194588-0, publicado no Diário Oficial da União em 8 de novembro de 2011. [Consult. 16 MAI 2013]. Disponível em: WWW:<<http://www.stj.jus.br>>.

³⁴ “(...) O princípio da legalidade que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua actividade tem uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei. III - As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas off-shore) previstas no Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho, não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídico-tributárias. IV - Por isso, uma instituição financeira que disponha de uma sucursal financeira exterior que beneficie de isenção de I.R.C. deve ser considerada como uma empresa que desenvolva, simultaneamente, actividades isentas e não isentas de I.R.C., para efeitos do n.º 3 do art. 57.º do C.I.R.C., na redacção inicial.(...)VII - O regime previsto no art. 49.º do C.I.R.C. para a determinação do lucro tributável de estabelecimento estável de entidades não residentes não é aplicável à situação de instituição financeira sediada no território nacional que disponha de uma sucursal financeira exterior. (Processo 026362 - Data do Acórdão: 14/11/2001 Tribunal: 2 SECÇÃO. Relator: Jorge de Sousa. [Consult. 15 MAI 2013]. Disponível em: WWW:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc71c1695fc774f680256b440038df12?>

³⁵ Declaração relativa aos princípios do Direito Internacional que regem as relações amistosas e cooperação entre os Estados conforme a Carta das Nações Unidas de 24.10.1970. Sobre o tema, TRINDADE, Antônio Augusto Cançado – **O direito internacional em um mundo em transformação. Ensaio 1976-2001**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 91 e ss.

Dentre os princípios consagrados na Carta das Nações Unidas³⁶, o princípio da reciprocidade surge em acordo com o art 36º, §3º do Estatuto da Corte Internacional de Justiça e veio no momento em que já era necessária a observância do supracitado preceito, que já era observado nos tratados firmados entre os séculos XIII e XIII, já sendo pacificamente aceito como fundamental a sua importância no Direito Internacional Público, conforme ensina Celso Albuquerque Mello:³⁷

[...] a reciprocidade tem um aspecto positivo quando estimula a concessão de novas vantagens jurídicas, acarretando o desenvolvimento do direito. Possui um aspecto negativo quando é usada para punir violações de direito, mas mesmo nesse ponto de vista ela serve para dissuadir a prática da violação. A reciprocidade está na base da repressão e das represálias.

O princípio da reciprocidade vem, historicamente, sendo aplicado tanto no caso de respeito às normas internacionais, quanto nos casos de possível violação. Desta forma, a reciprocidade é uma medida de igualdade que tem por finalidade atingir o equilíbrio, agindo também como um elemento político.

Por trás do princípio da reciprocidade podemos encontrar, também, o princípio da igualdade entre os Estados.

Podemos falar da existência da reciprocidade por identidade ou por equivalência: no primeiro caso estamos diante de prestações idênticas e no segundo por prestações diferentes, mas de valor comparável.

Ainda existem os doutrinadores que dividem a reciprocidade como formal ou real. Pela primeira entendemos ser quando estamos diante de um abstrato geral; a segunda, quando o objeto da prestação é individualizado.

Há ainda a de aspecto positivo quando estimula a concessão de vantagens jurídicas, e negativo quando usado para punir.

A reciprocidade poderá ser geral ou específica, como conceitua a autora e professora Gloria Teixeira³⁸. Portanto, a forma e a natureza deste princípio dependerá do caso em questão a ser adotado pelos Estados.

³⁶ São sete os princípios do Direito Internacional expressos na Carta das Nações Unidas e sistematizados na Declaração de 1970: a) proibição do uso da força; b) solução pacífica de controvérsias; c) não-intervenção nos assuntos internos dos Estados; d) dever de cooperação internacional; e) igualdade de direitos e autodeterminação dos povos; f) igualdade soberana dos Estados; e g) boa-fé no cumprimento das obrigações internacionais. A Declaração de 1970 tratou a Carta das Nações Unidas como fonte formal do Direito Internacional.

³⁷ MELLO, Celso D. de Albuquerque – **Curso de Direito Internacional Público**. 15º ed. São Paulo: Renovar, 2004, p. 100.

³⁸ TEIXEIRA, Gloria – **Manual de Direito Fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 133.

Para doutrinadores como Michel Virally³⁹, que distinguiu a reciprocidade em duas formas: reciprocidade formal, sendo aquela estabelecida por meios propriamente legais (dispositivos de tratado), produzindo efeitos jurídicos, e a reciprocidade real, que é ligada a uma operação jurídica particular, multiforme, que se encontra tanto no ordenamento jurídico interno de um Estado, como na vida jurídica internacional.

Essas duas formalidades, para o doutrinador supracitado, apresenta-se naturalmente num contexto bilateral, ao menos que se pretenda construir uma rede de relações bilaterais entrecruzadas, sendo essa relação múltipla articulamente fácil para a *reciprocidade formal*, acrescenta Virally, pois estas são baseadas em tratamentos de ordem jurídica e não sobre bens econômicos. Entretanto, essa reciprocidade formal, muitas vezes, faz com que o princípio da reciprocidade seja relegado a um segundo plano, em favor do princípio da igualdade, que acaba por se sobrepor à reciprocidade.

Os efeitos da reciprocidade são visíveis em muitos domínios, principalmente em se tratando de relações diplomáticas e nas normas de privilégios e imunidades fiscais.

O princípio da reciprocidade também é posto em discussão sobre isenção fiscal, condicionada ao referido princípio, em que ficou assentado que isenção não poderia ser revogada por norma genérica referente a isenções unilaterais, tendo o referido princípio que seguir uma linha de equilíbrio entre os benefícios e custos fiscais a serem alcançados pelos Estados. É uma espécie de via de mão dupla, onde não há ganhador e sim ganhadores, quanto a evolução do Direito.

Dentre as matérias fiscais recepcionadas com os efeitos da reciprocidade, podemos citar as incluídas no Tratado de Amizade, Cooperação e Consulta entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa que tem por finalidade um acordo de reciprocidade, conforme se observa nos arts. 11⁴⁰ e 57⁴¹ do referido diploma.

³⁹ Sobre a questão, VIRALLY, Michel – Le principe de réciprocité en droit international contemporain. **Recueil des cours** – Académie de Droit International, 1967-III, vol. 122, p. 51-52. Leiden: Stijthoff, 1967. p. 9-12.

⁴⁰ Art. 11º Em regime de reciprocidade, são isentos de toda e qualquer taxa de residência os nacionais de uma das Partes Contratantes residente no território da outra Parte Contratante.

⁴¹ Art. 57º Cada Parte Contratante garantirá, em seu território, tratamento não-discriminatório, justo e equitativo aos investimentos realizados por pessoas físicas e jurídicas ou pessoas singulares e colectivas da outra Parte Contratante, bem como à livre transferência das importâncias com eles relacionadas. O tratamento referido no parágrafo 1 deste Artigo não será menos favorável do que o outorgado por uma Parte Contratante aos investimentos realizados em seu território, em condições semelhantes, por investidores de um terceiro país, salvo aquele concedido em virtude de participação em processos de integração regional, de acordos para evitar a dupla tributação ou de qualquer outro ajuste em matéria tributária. Cada Parte Contratante concederá aos investimentos de pessoas físicas e jurídicas ou pessoas singulares e colectivas da outra Parte tratamento não menos favorável que o dado aos investimentos de seus nacionais, excepto nos casos previstos pelas respectivas legislações nacionais.

Deste modo, o princípio da reciprocidade não é imposto, mas sim adotado a partir do comportamento dos Estados que são obrigados pela ordem internacional assumida, tendo esse princípio uma forte ligação com o princípio da igualdade, mesmo que as vezes um se sobreponha ao outro.

Por fim, cumpre ressaltar que a reciprocidade é um princípio geral do direito internacional, adotado na Carta das Nações Unidas, de 1945, no Estatuto da Corte Internacional de Justiça da referida Carta, a condição de reciprocidade na cláusula facultativa de jurisdição obrigatória da Corte Internacional de Justiça, expressa no art. 36, §§ 2º e 3º do referido Estatuto.

3. O PROBLEMA DA BITRIBUTAÇÃO E OS TRATADOS FIRMADOS ENTRE BRASIL E PORTUGAL

As convenções firmadas entre países para evitar a bitributação são consideradas um importante instrumento na área de direito fiscal internacional.

Diante da constante globalização de nosso mundo e perante a ausência de harmonização legislativa internacional, a utilização dos já estudados princípios como o da fixação da residência e território acabam por criar conflitos que originam uma possível dupla situação.

Iremos analisar, portanto as características da dupla tributação internacional juntamente com o estudo das convenções firmadas entre Brasil e Portugal na qual permitem que os rendimentos de um cidadão estrangeiro oriundo de um país com o qual Portugal tenha uma CDT obtidos em Portugal beneficiem de taxas de retenção mais baixas.

3.1 A Dupla Tributação Internacional

Manifesta-se a dupla tributação ao se verificar a cobrança de tributos sobre o mesmo fato gerador e mesmo contribuinte em razão de tributos idênticos ou que guardam os mesmos elementos. Há que se distinguir, então, a dupla tributação que normalmente ocorre dentro do Estado e a que se sucede a nível internacional.

Pela definição mais difundida dentre o ordenamento jurídico, a que tem mais relevância é a que se encontra apontada nas observações gerais do modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de imposto de renda e patrimônio que fora criada pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – ODCE, que assim definiu como que o “ fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo” ⁴²

Desta forma, resta expresso que os elementos essenciais para a caracterização da dupla tributação podem ser identificados como: ter o mesmo fato gerador, mesmo contribuinte,

⁴² Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Madrid – 1978, p. 15, Consult. 16 MAI 2013]. Disponível em: WWW <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1112005.htm>>.

mesmo período e mesma incidência dos impostos.

Dentre as classificações previstas para o gênero temos a dupla tributação intencional, sendo aquela desejada pelo Estado e a não intencional, a que geralmente não é.

Tem-se que a dupla tributação é o gênero, partindo daqui encontra-se a dupla tributação interna e a internacional. A interna é a que acontece dentro do próprio Estado, quando este tributa o mesmo fato gerador e o mesmo contribuinte, através de impostos diferentes, mas que guardam características compatíveis. A internacional se apresenta, dentro desses mesmos moldes, com o diferencial de que quem tributa são Estados distintos.

Cumprе ressaltar que Normalmente acontece na prática que a dupla tributação interna ser sempre intencional, enquanto a internacional não pode ser assim caracterizada, mas sempre havendo a possibilidade de alterações de acordo com os interesses econômicos e políticos de cada Estado.

A bitributação internacional também não pode ser confundida com a dupla tributação interna, pois na primeira há um conflito entre dois Estados distintos e soberanos e no ultimo a problemática se da dentro do ordenamento jurídico do próprio Estado, de modo que para se atenuar os efeitos advindos da dupla tributação internacional utiliza-se bastante de tratados internacionais enquanto na problemática interna deve ser sempre feito pelo poder legislativo do próprio Estado com normas conflitantes.

Também não se pode associar a bitributação com a dupla tributação econômica, pois na primeira é possível identificar o sujeito passivo da operação enquanto na ultima não se verifica. Essa definição inclusive é acolhida pelo Comitê Fiscal da OCDE, que distingue a dupla tributação jurídica da dupla tributação econômica, conforme a identificação do sujeito passivo, no caso de dupla tributação jurídica, e de muitos sujeitos passivos, como no caso da dupla tributação econômica.

Sabias são as palavras da Ilustre Gloria Teixeira⁴³ ao diferenciar os dois sistemas de tributação, quando afirma que: “a dupla ou múltipla tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a impostos em duas ou mais jurisdições fiscais, enquanto a dupla ou múltipla tributação econômica internacional ocorre apenas quando mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado”.

Ainda podemos classificar a dupla tributação internacional em real, pessoal e mista de acordo com a natureza jurídica dos direitos que geram o fato gerador do tributo.

A dupla tributação será real, se versar sobre coisas móveis ou imóveis; pessoal,

⁴³ TEIXEIRA, Gloria – **Manual de Direito...** ob. cit., p. 280.

tratando-se aqui da pessoa em si, como a percepção de rendimentos; e mista, quando ocorra confluência das duas primeiras.

Por ultimo pode ser distinguida em vertical, horizontal ou oblíqua. A vertical se produz na hipótese em que os entes tributadores estão em níveis distintos, um estando abaixo do outro, tomando como exemplo, uma entidade supranacional. Horizontal, em que os entes estão no mesmo nível, sem subordinação. E a oblíqua, onde os Estados não estão no mesmo nível, mas pode haver a colisão de sistemas tributários entre um dos Estados e uma unidade autônoma do outro.

3.2 Os Tratados Internacionais

O Direito Internacional regula as relações entre os Estados Soberanos. Existem elencos de normas jurídicas convoladas entre eles que visam estabelecer situações e reger comportamentos a nível internacional.

Havendo um conflito entre as normas fiscais internacionais que gerem uma possível bitributação, as convenções e tratados internacionais se demonstram relevantes instrumentos para amenizar o problema.

Os tratados internacionais em matéria tributária representam alternativas jurídicas de natureza negocial, celebradas geralmente entre dois países (caráter bilateral) para a solução de questões que dizem respeito à dupla tributação.

Os Estados, conforme ensina Paulo Borba Casella “visando a melhor proteção de seus interesses, [os Estados] aceitam limitação voluntária de sua capacidade de tributar seus sujeitos, em troca da segurança ainda que seja esta relativa, dirão vertentes críticas, resultante da adoção de tais mecanismos”⁴⁴

De acordo com a doutrinadora Gloria Teixeira, “as convenções sobre dupla tributação internacional visam eliminar ou atenuar situações de dupla tributação: jurídica ou econômica. através de mecanismos, tais como, aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte, isenções e concessão de créditos, os Estados signatários da convenção atenuam ou eliminam situações de dupla tributação”⁴⁵

As Convenções Internacionais, portanto são de grande relevância, dado o grau de

⁴⁴ CASELLA, Paulo B – **Direito Internacional Tributário Brasileiro**: Convenções de Bitributação. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

⁴⁵ TEIXEIRA, Gloria – **Manual de Direito...** ob. cit., p. 280.

desenvolvimento das relações econômicas entre os países, possibilitando aos que estão em desenvolvimento convencionarem com os desenvolvidos para, eliminando encargos tributários, permitir a importação de capital externo que ajuda a desenvolver outras ações daqueles entes.

Nestes termos, já tendo sido previamente discutido no primeiro capítulo os requisitos legais que precedem a integração de um tratado internacional dentro do ordenamento jurídico de um país, cumpre analisar os tratados e convenções internacionais assinados entre Brasil e Portugal com a finalidade de reduzir os efeitos da dupla tributação internacional.

3.2.1 Os Tratados Internacionais firmados entre Brasil e Portugal

Entre Brasil e Portugal, de acordo com a Receita Federal do Brasil, existem os decretos abaixo firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação e a fazer a prevenção da evasão fiscal em se tratando de Imposto de Renda:

- 1) **Decreto Legislativo nº 188/2001** – Aprovou o texto da Convenção entre Brasil e Portugal que pretendia prevenir a evasão fiscal em matéria de Imposto de Renda. O tratado fora celebrado em Brasília, em 16 de maio de 2000
- 2) **Decreto nº 4012/2001** - Promulgou a Convenção entre Brasil e Portugal celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000 que visava evitar a dupla tributação e a prevenção da evasão fiscal em matéria de imposto de renda.
- 3) **Portaria MF nº 28/2002** – Trata sobre a metodologia de aplicação das convenções ratificadas nos Decretos 188/2001 e 4012/2002, firmada em 31 de janeiro de 2002.
- 4)

Com a promulgação do Decreto Legislativo nº 188/2001 foi possível ampliar o fluxo de investimentos entre Brasil e Portugal, em especial os bilaterais. Com o novo acordo fora revogada a antiga convenção firmada em 2001.

O supracitado decreto tem como motim a atenuação dos efeitos da dupla tributação entre os dois países e busca especificar também que o tratado se aplica, além dos impostos de rendimento, também à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CLS⁴⁶, sobre lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior por pessoas jurídicas.

Trata-se de uma inovação tendo em vista que a maioria dos Tratados e Convenções,

⁴⁶ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001 – Protocolo: No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção: Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a): Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

firmados por Brasil e Portugal, tratam apenas de Impostos Sobre Rendimentos.

No seu art. 1º⁴⁷ o supracitado artigo prescreve que serão contemplados pela Convenção as pessoas residentes num e outro Estado contratante.

Já o artigo 2º do supracitado dispositivo trata dos impostos a serem abrangidos pelo instrumento. No Brasil, o Imposto Federal sobre os Rendimentos de Renda e em Portugal, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas e a derrama.⁴⁸

Cumpre ressaltar que os preceitos da Convenção ainda são aplicáveis aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posterior a data da assinatura daquela Convenção e que venham a acrescer aos atuais, ou a substituí-los, devendo os contratantes sempre comunicar qualquer superveniência de alteração.

Em seu art 3º a Convenção define os efeitos de aplicação da norma entre as pessoas, sendo singular ou física, sociedade ou qualquer agrupamento de pessoas. Por sociedade entendemos como qualquer pessoa coletiva ou jurídica ou qualquer entidade que seja considerada como pessoa coletiva ou jurídica para fins tributários.

Nesse mesmo dispositivo também se esclarece os critérios de interpretação da Convenção, na qual define que qualquer termo ou expressão que nela não esteja expreso, será atribuída a expressão terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.

Ou seja, dignifica a competência de cada Estado por seu Direito Interno definir a interpretação mais compatível com a tributação do imposto.

Já no art 4º, se encontra fundamental a importância dos princípios do domicílio e da residência uma vez que no referido artigo se encontram seus conceitos.

No supracitado artigo é definido que “ expressão "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de

⁴⁷ Art. 1º Pessoas Visadas Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

⁴⁸ Art. 2º Impostos Visados Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são: a) no caso do Brasil: - o Imposto Federal sobre a Renda, (doravante denominado "imposto brasileiro"); b) no caso de Portugal: - o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); - o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC); - a derrama (doravante denominados "imposto português").

natureza similar, e aplica-se igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais”

No item 2. do Artigo 4º define os critérios da residência e do domicílios nos seguintes termos:

2. Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:

a) será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permaneça habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;

d) se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no nº 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situado o seu local de direção efetiva.

Da leitura do colacionado artigo é possível perceber que fica determinado que quando uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a circunstância será solucionada observando os seguintes critérios: será tida como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente ao seu dispor.

Caso tenha esta uma habitação carácter definitivo à sua disposição em ambos os Estados, será considerada como residente do Estado com o qual tenha mais vínculos em suas relações pessoais e económicas o que a Convenção designa como centro de interesses vitais.

Sendo o Estado onde se encontra o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permaneça habitualmente.

Em contrapartida, se continuar habitualmente em ambos os Estados ou se não continuar frequentemente em nenhum deles, será entendida como residente apenas do Estado de que for nacional. Sendo nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

No caso das pessoas coletivas, será considerada residente apenas do Estado em que

estiver situada a direção efetiva da Empresa.

É possível entender que o acordo em comento foi bastante inovador uma vez que qualificou os juros sobre o capital próprio na cláusula de juros, ao invés de fazê-lo na cláusula de dividendos, tendo realizado ainda uma introdução de cláusula de beneficiário efetivo e equiparou os serviços técnicos e de assistência técnica a royalties.⁴⁹

O Decreto ainda foi além, pois excluiu das regiões da Ilha da Madeira, de Santa Maria e a Zona Franca de Manaus de qualquer benefício fiscal relativo a imposto de renda que possa favorecer empresas constituídas nos dois países.

A exclusão cima mencionada abrange também regiões da Sudam e do Sudene. Em todo caso, a decisão prejudica as empresas ali instaladas, pois confundem as zonas que ontem incentivos com os chamados paraísos fiscais.⁵⁰

Sobre os juros de capital próprio, ficou acordado que os juros provenientes do Brasil e pagos a um residente em Portugal podem ser tributados no Brasil e serão regidos pela cláusula de juros, ao invés de cláusula de dividendos. Entretanto, o poder de tributar do Estado da fonte pagadora é limitado no caso em que o beneficiário efetivo for domiciliado em Portugal, não podendo o Brasil estabelecer uma alíquota superior a 15%.

Sendo o beneficiário domiciliado em um Estado alheio ao dos contratantes, não haverá qualquer limite de tributação pelo Estado da fonte pagadora, além dos impostos pela própria legislação interna, sendo clara aqui a alusão feita ao princípio do domicílio.

Quanto ao beneficiário efetivo, o texto do decreto em comento é inovador, pois evita a criação de entidades que sejam canais apenas de retransmissão de rendimentos, uma vez que o beneficiário tem que ser residente em um dos dois países. Tal medida foi tomada em virtude de obter benefícios de um acordo de bitributação caso um contribuinte que, inicialmente não se incluísse entre seus beneficiários, estruturasse um negócio colocando, superficialmente, entre si e a fonte de rendimento, uma pessoa ou estabelecimento permanente somente para ter acesso a tal benefício⁵¹.

⁴⁹ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, artigo 10 e 11.

⁵⁰ 9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE - Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

⁵¹ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, artigo 11, item 6: “Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa,

Destaca-se ainda o art 10º do acordo que prevê que a remessa de dividendos de subsidiárias para o país onde esta sujeita a sede estará sujeita à tributação de 10% do montante bruto dos dividendos e caso seja o beneficiário efetivo uma sociedade que detenha pelo menos 25% do capital social, diretamente, e paga durante um período ininterrupto de dois anos antes do pagamento dos rendimentos. Poderá ainda haver uma dedução de 95% desses dividendos incluídos na base tributável.

Nas palavras da Ilustre Professora Gloria Teixeira, “*no âmbito dos impostos sobre o rendimento e capital, Portugal segue o modelo da OCDE, baseado no princípio da residência e a tributação na fonte apenas é permitida em situações excepcionais, com aplicação de taxas “reduzidas” de imposto sobre determinados rendimentos (retenções na fonte)*”³¹.

Ainda de acordo com a professora Glória Teixeira:

A rede portuguesa de convenções sobre dupla tributação envolve apenas os rendimentos sobre rendimentos e capitais, restando-se ainda limitadas, pois deixam de fora questões modernamente importantes como o tratamento das organizações não governamentais, utilização abusiva das próprias convenções ou ainda os reembolsos relativos a retenções na fonte, tais limitações podem dar margem à uma facilitação ao cometimento de abusos fiscais por outros países interessados em vantagens fiscais oferecidas por territórios offshore, como exemplos Ilha da Madeira e Santa Maria.⁵²

Por fim, cumpre ressaltar que a Convenção que fora assinada por Brasil e Portugal segue em muito a Convenção Modelo da Organização de Comércio e Desenvolvimento Econômico - OCDE - e ainda incentiva a colaboração entre os dois contratantes no sentido de evitar a evasão de tributos e ajudando assim a evitar que ocorra a problemática da bitributação.

omontante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo.

⁵² TEIXEIRA, Gloria – **Manual de Direito...** ob. cit., p. 280.

CONCLUSÃO

O estudo sobre a importância dos princípios fundamentais do Direito Internacional Fiscal são de suma importância para uma maior compreensão dos tratados e convenções internacionais firmados entre os países, em especial aquela firmada entre Brasil e Portugal para fins de evitar a bitributação internacional.

Deste modo, foi possível observamos que nos primórdios tempos a preocupação dos legisladores se limitava ao território nacional, sendo, deste modo, desconsiderado a extensão territorial quanto a possibilidade de arrecadação de novos impostos, e até mesmo de regular as relações provenientes deste novo desenvolvimento económico global.

No Brasil, com a aplicação do direito fiscal internacional em meados da década de 80 para as pessoas físicas e posteriormente com a promulgação da Lei 9.249/95, veio a ser estabelecido o princípio da universalidade como base para tributação das relações privadas, ou melhor, as pessoas jurídicas. Sendo posteriormente, foi promulgada a Lei 9.532/97, sobre a mesma matéria, possibilitando, inclusive, a inclusão do paragrafo 2 do artigo 43 do Código tributário nacional, hoje estendido ao artigo 74 da Medida provisória 2.158-35/01.

Assim instituído tal princípio da universalidade como a base só sistema tributário nacional, responderá o ente privado, independente do país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem considerar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território.

Quanto ao Estado Portugues foi possível verificarmos que somente com a entrada de Portugal a União Europeia, em 1986, o país passou, obrigatoriamente, a conviver com o exterior, proporcionando a dinamização do mercado interno atrelado ao mercado externo.

Deste modo, com a evolução do ordenamento jurídico dos dois países e com a aplicação dos princípios de direito internacional fiscal, restou claro que o entendimento firmado nas convenções ratificadas pelos dois países estabelecem reduções significativas quanto a tributação específica obtidas fora do domínio territorial de cada nação de modo a se evitar a ocorrência de uma bitributação.

A ocorrência do fenómeno da bitributação internacional tem como efeito o prejuizo a todas as actividades económica internacionais, pelo fato de serem extremamente ofensivas

aos movimentos de capital e de pessoas, no intercâmbio de bens e de serviços e no uso de tecnologias, dos efeitos econômicos, afetando também o setor financeiro, político social e até mesmo cultural de um país, exatamente pela inaplicabilidade dos impostos no lugar devido.

Desta forma, para fins de evitar a ocorrência da dupla tributação, com a promulgação do Decreto Legislativo nº188/2001 foi possível ampliar o fluxo de investimentos entre Brasil e Portugal, em especial os bilaterais. Com o novo acordo fora revogada a antiga convenção anteriormente firmada.

O supracitado decreto tem como motim a atenuação dos efeitos da dupla tributação entre os dois países e busca especificar também que o tratado se aplica, além dos impostos de rendimento, também à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CLS, sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido no exterior por pessoas jurídicas.

Ao estudarmos o Decreto em comento, é possível perceber que os principais princípios norteadores do direito fiscal internacional, notadamente os que estão presentes como a base da convenção internacional, em especial, os princípios da Universalidade, Territorialidade e Residência.

Sendo assim, o Decreto nº 4.012 de 2001 tem uma contribuição significativa na harmonização entre os dois países, no tocante a evitar que ocorra a dupla tributação e a prevenção da evasão fiscal, quando tratamos de impostos sobre o rendimento. Há na sua celebração uma boa-fé objetiva implícita, solidificando o respeito entre os dois países e consagrando todos os princípios de direito internacional fiscal.

REFERÊNCIAS

ALVES, Taciana Stanislau; ALVES, Afonso Bradley – O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira coord. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2003.

BERNHARDT, *Customary – Internacional Lawm*. Encyclopedia, 1993, tomo 7.

BUHLER, Ottmar – **Principios de Derecho Internacional Tributário**. Trad. Fernando Cervera Terrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968.

CAMPOS, Mota – **As relações da Ordem Jurídica portuguesa com o Direito Internacional e o Direito Comunitário à luz da revisão constitucional de 1982**. Lisboa, 1985. Tese de mestrado.

CASELLA, Paulo Borba – **Direito Internacional Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

CUNHA, Joaquim da Silva; Maria Assunção do Vale Pereira – **Manual de Direito Internacional Público**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

HAMAEKERS, Hubert – The source principle versus the residence principle. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 3, p. 164-175.

KELSEN, Hans – **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

_____. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes. 1999.

LAUREANO, Abel – **Noções Sumárias Essenciais de Direito Internacional**. Porto: Almedina e Leitão LDA., 2012.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira – **Direito dos Tratados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MELLO, Celso D. de Albuquerque – **Curso de Direito Internacional Público**. 15º ed. São Paulo: Renovar, 2004.

MIRANDA, Jorge – **Direito Internacional Público**. Lisboa: Almedina, 2009.

PEREIRA, André Gonçalves – **Direito Internacional Público**. 3ª ed. Lisboa: Almedina,

2011.

_____. O Direito Internacional na Constituição de 1976. **Estudos sobre a Constituição**, vol. 1, 1977.

QUADROS, André Gonçalves Pereira Fausto – **Direito Internacional**. Coleção: Manuais Universitários. 3ª ed. rev. e atual. Porto: Almedina, 2011.

_____. **Manual de Direito Internacional Público**. 3ª ed. Lisboa: Almedina, 2009.

REZEK, Francisco – **Direito internacional público**: curso elementar. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIBEIRO, Manuel de Almeida; COUTINHO, Francisco Pereira; CABRITA, Isabel – **Enciclopédia de Direito Internacional**. Coimbra: Almedina, 2011.

ROLIM, João Dácio – **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, Eyvani Antonio da – **Direito Tributário Internacional e Globalização** – Dupla Tributação – Elementos de Conexão. In: **Dimensão Jurídica do Tributo** – Homenagem ao Professor DEJALMA DE CAMPOS. BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SOARES, Albino de Azevedo – **Lições de Direito Internacional Público**. 4ª ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

TEIXEIRA, Glória – **Estudos de Direito Fiscal**. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2006.

_____. **Manual de Direito Fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

TORRES, Heleno Taveira – **Direito Tributário Internacional**: Planejamento Tributário e Operações Internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

VOGEL, Klaus – A importância do direito tributário internacional para os países desenvolvimento. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva coords. – **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado** – Estudos Jurídicos em Homenagem a GILBERTO DE ULHÔA CANTO. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

XAVIER, Alberto – **Direito Internacional Tributário do Brasil**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Florença, 2002.

XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009

ANEXOS

DOU de 14.11.2001

Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso VIII, da Constituição,

Considerando que a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa celebraram, em Brasília, em 16 de maio de 2000, a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento;

Considerando que o Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 188, de 8 de junho de 2001;

Considerando que a Convenção entrou em vigor em 5 de outubro de 2001, nos termos do parágrafo 2 de seu Artigo 28,

DECRETA:

Art. 1.º A [Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento](#), celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

Art. 2.º São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da referida Convenção, bem como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do art. 49, inciso I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Art. 3.º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de novembro de 2001; 180.º da Independência e 113.º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO
Gilberto Coutinho Paranhos Velloso

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento

A República Federativa do Brasil e A República Portuguesa,

Considerando os laços especiais existentes entre os dois países e desejando concluir uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento,

Acordaram o seguinte:

Capítulo I
Âmbito de Aplicação da Convenção

Artigo 1º
Pessoas Visadas

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Artigo 2º
Impostos Visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o Imposto Federal sobre a Renda,

(doravante denominado "imposto brasileiro");

b) no caso de Portugal:

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);

- a derrama;

(doravante denominados "imposto português").

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

Capítulo II

Definições

Artigo 3º **Definições Gerais**

1. Para efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) o termo "Brasil" designa o território continental e insular da República Federativa do Brasil, incluindo seu mar territorial, conforme definido na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, e o correspondente leito marítimo e seu subsolo, assim como qualquer área marítima além do mar territorial, incluindo o leito marítimo e seu subsolo, na medida em que o Brasil, de acordo com o direito internacional, exerça naquela área direitos relativos à exploração e à utilização dos recursos naturais;

b) o termo "Portugal" designa o território da República Portuguesa situado no continente europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim qualquer outra zona onde, em conformidade com a legislação portuguesa e com o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos ou jurisdição relativamente à prospecção e à exploração, à conservação e à gestão dos recursos naturais, vivos ou não, das águas sobrejacentes ao leito do mar e do leito do mar e seu subsolo;

c) o termo "nacional" significa:

i) uma pessoa singular ou física que tenha a nacionalidade de um Estado Contratante;

ii) uma pessoa coletiva ou jurídica, sociedade de pessoas ou associação constituída em conformidade com a legislação vigente num Estado Contratante;

iii) uma entidade que, não sendo pessoa coletiva ou jurídica, for tratada como tal, para efeitos fiscais, pela legislação de um Estado Contratante;

d) as expressões "um Estado Contratante" e "o outro Estado Contratante" significam, de acordo com o contexto, o Brasil ou Portugal;

e) o termo "pessoa" compreende uma pessoa singular ou física, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas;

f) o termo "sociedade" designa qualquer pessoa coletiva ou jurídica ou qualquer entidade considerada como pessoa coletiva ou jurídica para fins tributários;

g) as expressões "empresa de um Estado Contratante" e "empresa do outro Estado Contratante" significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante;

h) a expressão "tráfego internacional" significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorado por uma empresa cuja direção efetiva esteja situada num Estado Contratante, exceto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre lugares situados no outro Estado Contratante;

i) a expressão "autoridade competente" significa:

i) no Brasil: o Ministro de Estado da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou os seus

representantes autorizados;

ii) em Portugal: o Ministro das Finanças, o Diretor Geral dos Impostos ou os seus representantes autorizados.

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.

Artigo 4º

Domicílio Fiscal ou Residência

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais.

2. Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:

a) será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;

d) se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no nº 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situado o seu local de direção efetiva.

Artigo 5º

Estabelecimento Estável ou Estabelecimento Permanente

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "estabelecimento estável" ou "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

a) um local de direção;

b) uma sucursal;

c) um escritório;

d) uma fábrica;

e) uma oficina;

f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um local ou um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder nove meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

a) as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;

f) uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas (a) a (e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa – que não seja um agente independente, a que é aplicável o n.º 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no número 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

Capítulo III

Tributação dos Rendimentos

Artigo 6º

Rendimentos dos Bens Imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade, o usufruto de bens imóveis e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazidas minerais, fontes e outros recursos naturais. Os navios e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3. O disposto no nº 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

4. O disposto nos nºs. 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes dos bens imobiliários de uma empresa.

3. As disposições anteriores aplicam-se igualmente aos rendimentos derivados dos bens mobiliários ou de serviços conexos com os bens imobiliários que, de acordo com o direito fiscal do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados ou os serviços sejam prestados, sejam assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários.

Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

Artigo 8º

Navegação Marítima e Aérea

1. Não obstante o disposto nos números 1 a 4 do Artigo 7º, os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

2. Se a direção efetiva de uma empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, a direção efetiva considera-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio estiver registado, ou, na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio.

3. O disposto no nº 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

4. Quando sociedades de países diferentes acordam em exercer uma atividade de transporte aéreo sob a forma de um consórcio, o disposto no nº 1 aplicar-se-á à parte dos lucros de um consórcio correspondente à participação detida nesse consórcio por uma sociedade residente de um Estado Contratante.

Artigo 9º

Empresas Associadas

Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,

e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser

incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

Artigo 10º

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

4. O disposto nos n.ºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no n.º 2, alínea a).

7. O disposto nos nºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

Artigo 11º

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos juros.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. Não obstante as disposições dos números 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local ou a qualquer instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo ou subdivisão política ou administrativa ou autarquia local são isentos de imposto no primeiro Estado.

4. A limitação estabelecida no nº 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante atribuídos ou pagos a um estabelecimento estável de um residente do outro Estado Contratante, situado em terceiro Estado.

5. O termo "juros", usado neste Artigo, significa os rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros e de outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos assimilados aos rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado de que provêm os rendimentos.

6. O disposto nos nºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

7. Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com os quais haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

8. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a

legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 12º

Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Todavia, essas royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo das royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto das royalties.

3. O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

4. O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo das royalties, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. As royalties consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com o qual haja sido contraída a obrigação pela qual as royalties são pagas, e esse estabelecimento estável suportar o pagamento dessas royalties, tais royalties são consideradas provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13º

Mais-Valias ou Ganhos de Capital

1. Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários considerados no Artigo 6º e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de

um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou de bens mobiliários afetos à exploração desses navios ou aeronaves, só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

4. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens ou direitos diversos dos mencionados nos n.ºs. 1, 2 e 3 podem ser tributados em ambos os Estados Contratantes.

Artigo 14º

Serviços Profissionais Independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de caráter independente só são tributáveis nesse Estado, a não ser que tais remunerações sejam pagas por um residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento estável aí situado. Nesse caso, os rendimentos podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

Artigo 15º

Profissões Dependentes

1. Com ressalva do disposto nos Artigos 16º, 18º e 19º, os salários, ordenados e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situado o local de direção efetiva

da empresa.

Artigo 16º **Remunerações de Direção**

As remunerações de direção e outras retribuições similares recebidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de membro da direção, do conselho de administração, do conselho fiscal ou de qualquer outro órgão similar de uma sociedade residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 17º **Artistas e Desportistas**

1. Não obstante o disposto nos Artigos 14º e 15º, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7º, 14º e 15º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

3. O disposto nos nºs 1 e 2 não é aplicável se as atividades exercidas num Estado Contratante forem financiadas principalmente através de fundos públicos do outro Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais ou ainda de entidades cujo capital social seja detido majoritariamente por uma das referidas pessoas. Neste caso, os rendimentos auferidos dessas atividades só podem ser tributados nesse outro Estado.

Artigo 18º **Pensões**

1. Com ressalva do disposto no nº 2 do Artigo 19º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no nº 1 deste Artigo, as pensões e remunerações similares pagas nos termos da legislação relativa à segurança ou seguridade social de um Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19º **Remunerações Públicas**

1. As remunerações pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular ou física, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, no exercício de funções públicas, podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no nº 1, as remunerações, incluindo as pensões, pagas por um

Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular ou física que tenha a nacionalidade desse Estado, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, no exercício de funções públicas, só podem ser tributadas nesse Estado.

3. O disposto nos Artigos 15º e 18º aplica-se às remunerações e pensões pagas em consequência de serviços prestados em relação com uma atividade comercial ou industrial exercida por um dos Estados Contratantes ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais.

Artigo 20º **Professores**

Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que se desloca ao outro Estado Contratante, a convite do Governo desse outro Estado ou de entidade sem fins lucrativos ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino ou de pesquisa científica, pertencentes a esse Estado ou a essa entidade, com vista unicamente a ensinar ou fazer pesquisas científicas nas ditas instituições, durante um período não excedente a dois anos, é isenta de impostos em ambos os Estados Contratantes pelas remunerações recebidas em consequência desse ensino ou investigação.

Artigo 21º **Estudantes**

1. Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que permanece temporariamente no outro Estado Contratante unicamente para aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação

a) como estudante de uma universidade, colégio ou escola; ou

b) como estagiário; ou

c) como beneficiário de subsídio, pensão, prêmio ou bolsa de estudo concedidos por uma organização religiosa, caritativa, científica ou educativa,

não será tributada nesse outro Estado relativamente às quantias recebidas para fazer face à sua manutenção, estudos ou formação, desde que provenham de fontes situadas fora dele.

2. Os estudantes de uma universidade ou de outro estabelecimento de ensino superior ou técnico de um Estado Contratante que tenham um emprego no outro Estado Contratante, por um período que não exceda um ano, não são tributáveis neste outro Estado pelas remunerações provenientes de tal emprego, desde que este tenha o fim da sua formação prática relativa aos seus estudos e desde que as remunerações não excedam US\$ 10.000 (dez mil dólares dos Estados Unidos da América) anualmente.

Artigo 22º **Outros Rendimentos**

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, e donde quer que provenham, não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção, só podem ser tributados

nesse Estado.

2. O disposto no nº 1 não se aplica ao rendimento, que não seja rendimento de bens imobiliários como são definidos no nº 2 do Artigo 6º, auferido por um residente de um Estado Contratante que exerce atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade em relação ao qual o rendimento é pago efetivamente ligado com esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

3. Não obstante as disposições dos nºs 1 e 2 deste Artigo, os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos anteriores desta Convenção podem também ser tributados nesse outro Estado.

Capítulo IV

Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

Artigo 23º

Método

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No caso de Portugal, quando uma sociedade residente de Portugal receber dividendos de uma sociedade residente do Brasil sujeita ao imposto federal sobre a renda e não abrangida por qualquer isenção, em que a primeira detenha diretamente uma participação não inferior a 25% (vinte e cinco por cento), Portugal permitirá a dedução de 95% (noventa e cinco por cento) desses dividendos incluídos na sua base tributável, desde que a referida participação tenha sido detida durante os dois anos precedentes, ou desde a data da constituição da sociedade brasileira, se tiver ocorrido posteriormente, mas em qualquer dos casos unicamente se a participação tiver sido detida ininterruptamente durante esse período.

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do nº 1 do Artigo 2º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no nº 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

4. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.

Capítulo V

Disposições Especiais

Artigo 24º **Não Discriminação**

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.

2. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

3. Salvo se for aplicável o disposto no Artigo 9º, no nº 8 do Artigo 11º ou no nº 6 do Artigo 12º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado.

4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

5. Não obstante o disposto no Artigo 2º, as disposições do presente Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25º **Procedimento Amigável**

1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente.

O pedido deverá ser apresentado dentro de dois anos a contar da data da comunicação do imposto que tenha dado causa à reclamação ou, no caso de tributação nos dois Estados, da segunda tributação, ou, no caso de imposto devido na fonte, da data do pagamento dos rendimentos que hajam sido tributados, mesmo que se trate da segunda tributação.

2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a

tributação não conforme com a Convenção.

O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados Contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar diretamente entre si a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

Artigo 26º

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer, mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou

estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;

b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;

c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se "fiscalização simultânea", para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;

c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

Artigo 27º

Membros das Missões Diplomáticas e Postos Consulares

O disposto na presente Convenção não prejudicará os privilégios fiscais de que beneficiem os membros das missões diplomáticas e postos consulares em virtude de regras gerais de direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

Capítulo VI Disposições Finais

Artigo 28º Entrada em Vigor

1. A presente Convenção será ratificada pelos Estados Contratantes em conformidade com as respectivas exigências constitucionais e os instrumentos de ratificação serão trocados em Lisboa o mais cedo possível.

2. A Convenção entrará em vigor um mês após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis, pela primeira vez:

a) em Portugal:

i) aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surja em ou depois de 1 de janeiro do ano 2000;

ii) aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de janeiro do ano 2000;

b) no Brasil:

i) no que concerne aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000;

ii) no que concerne aos outros impostos de que trata a presente Convenção, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000.

Artigo 29º **Denúncia**

A presente Convenção estará em vigor enquanto não for denunciada por um dos Estados Contratantes. Qualquer dos Estados Contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso especificando o ano de cessação pelo menos seis meses antes de 31 de dezembro do ano assim especificado no referido aviso. Neste caso, a Convenção deixará de produzir efeitos:

a) em Portugal:

i) relativamente aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surja em ou depois de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele especificado no referido aviso;

ii) relativamente aos outros impostos, no tocante aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele especificado no referido aviso.

b) no Brasil:

i) relativamente aos impostos retidos na fonte, as importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano civil imediatamente seguinte àquele especificado no referido aviso;

ii) relativamente aos outros impostos, no tocante aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano civil imediatamente seguinte àquele especificado no referido aviso.

Em testemunho do que, os abaixo assinados, devidamente autorizados para o efeito, assinam a presente Convenção.

Feito em Brasília, em 16 de maio de 2000, em dois exemplares originais, na língua portuguesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

Pelo Governo da República Federativa do Brasil

Luiz Felipe Lampreia

Ministro das Relações Exteriores

Pelo Governo da República Portuguesa

Joaquim Augusto N. de Pina Moura

Ministro das Finanças e da Economia

Protocolo

No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:

1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

2. Com referência ao Artigo 2º, nº 3, alínea b)

Fica entendido que "derrama" significa o adicional local sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

3. Com referência ao Artigo 7º, nº 3

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 7º se aplicam às despesas de direção e às despesas gerais de administração realizadas no Estado em que o estabelecimento estável estiver situado ou em qualquer outro lugar.

4. Com referência ao Artigo 11º, nºs 3 e 5

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 11º se aplicam apenas aos juros recebidos por uma instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva do Governo de um Estado Contratante ou de uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local quando a referida instituição for a beneficiária efetiva dos juros.

Fica entendido ainda que, para os efeitos do nº 5 do Artigo 11º, os juros pagos como "remuneração sobre o capital próprio" de acordo com a legislação tributária brasileira são também considerados juros.

5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

6. Com referência aos Artigos 13º, nº 4 e 14º, nº 1

Fica entendido que, na eventualidade de, posteriormente à assinatura da presente Convenção, o Brasil concluir com um terceiro Estado não situado na América Latina uma Convenção que limite - com relação aos rendimentos referidos nos parágrafos mencionados - o poder de tributação do outro Estado Contratante que não seja aquele em que for residente o beneficiário dos rendimentos, uma limitação idêntica será automaticamente aplicada às relações entre o Brasil e Portugal.

7. Com referência ao Artigo 23º, nº 2

Fica entendido que, se o método destinado a eliminar a dupla tributação econômica dos dividendos de fonte estrangeira atualmente previsto na lei portuguesa vier a ser substituído pelo método do crédito indireto, o novo método aplicar-se-á automaticamente aos dividendos pagos por sociedades residentes do Brasil a sociedades residentes de Portugal.

8. Com referência ao Artigo 24º

a) Fica entendido que as disposições do nº 6 do Artigo 10º não conflituam com o disposto no nº 2 do Artigo 24º.

b) Fica entendido que as disposições das legislações dos Estados Contratantes que não permitem que as "royalties", tal como são definidas no nº 3 do Artigo 12º, pagas por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante que exerça atividades empresariais no primeiro Estado Contratante por intermédio desse estabelecimento estável, sejam dedutíveis no momento de se determinar o rendimento tributável do estabelecimento estável acima mencionado, não são conflitantes com as disposições do Artigo 24º da presente Convenção.

c) Fica entendido que o disposto no nº 4 do Artigo 24º não se aplica às obrigações acessórias.

d) Fica entendido que, relativamente ao Artigo 24º, se considera que as disposições da Convenção não são impeditivas da aplicação por um Estado Contratante das respectivas normas internas respeitantes à subcapitalização ou endividamento excessivo.

e) Relativamente ao Brasil, fica entendido que o nº 5 do Artigo 24º se aplica unicamente aos impostos da competência da União.

9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE

Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades

competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

Em testemunho do que, os abaixo assinados, devidamente autorizados para o efeito, assinam o presente Protocolo.

Feito em Brasília, em 16 de maio de 2000, em dois exemplares originais, na língua portuguesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

Pelo Governo da República Federativa do Brasil

Luiz Felipe Lampreia

Ministro das Relações Exteriores

Pelo Governo da República Portuguesa

Joaquim Augusto N. de Pina Moura

Ministro das Finanças e da Economia